

# 公認会計士制度と会計教育<sup>1)</sup>

大 島 正 克

## 1. 公認会計士制度

- (1) 公認会計士制度の遅れた理由
- (2) 公認会計士試験と受験資格
- (3) 公認会計士の業務

## 2. 会計教育

- (1) 通常の会計教育
- (2) 特別訓練による会計教育

## 3. まとめ

## I. 公認会計士制度

### (1) 公認会計士制度の遅れた理由

現在、台湾では約300名<sup>2)</sup>の公認会計士(「合格會計師」)と七つの大規模監査法人(accounting firms)があるが、昨今の経済状況からみて、かなりの数の公認会計士がさらに必要とされているのは明らかである。しかし、職業会計人の制度としての公認会計士の制度は、現状においては決して進んでいるとはいえない。こうした公認会計士制度の遅れた理由として、次のようなことがあげられている。<sup>3)</sup>

- ① 台湾における企業の大半が比較的小規模である。また、大企業の中に

は同族で所有されているものもいくつかあり、そのような企業は、一般大衆に対し、財務状況を開示する (disclose) 必要はなかった。

- ② 「公司法」 (Company Law) <sup>4)</sup> と「商業会計法 (Business Accounting Law) 」<sup>5)</sup> は、営利企業に対し、当該企業の年次報告書 (annual reports) を審査する (examine) ため、公認会計士を任命することを規定している。しかし、これら年次報告書は、すべての企業にとって必ずしも審査されることを要求されているわけではない。つまり、それら企業のうち、その年次報告書が審査される必要があるのは、株式公開されている企業に対してだけである。それに対し、公営企業 (government-operated firms) はこの必要条件を免除されている。
- ③ 政府は、企業の提出する年次報告書を詳細には検討していない。
- ④ 課税額は、企業の年次報告書に従って算出されるわけではない。
- ⑤ 所得税法 (the income tax law) の規定の多くは、「一般公認会計原則 (the accepted principles of accounting) 」<sup>6)</sup> と一致していない。したがって、公認会計士は、ふつう、年次の税利益の記録に携わるだけにすぎない。
- ⑥ 二重帳簿 (two sets of books) は、税回避のため、法的制約を回避するため、あるいは単に経営管理が貧弱なため、営利企業によって、一般的に作成されている。
- ⑦ 銀行貸付は、一般に抵当権と担保品に基づいて行われる。したがって企業の財務諸表は二次的なものでしかすぎず、必要とされない場合もしばしばある。

## (2) 公認会計士試験と受験資格

### (i) 受験資格

台湾の公認会計士の資格を取得するには、志願者は国家試験法（「考試法」）に定める試験、<sup>7)</sup> つまり公認会計士試験に合格しなければならないが、受験するには、次のような諸資格のうち、いずれか一つを有すること

が必要となる。<sup>8)</sup>つまり、

- ① 会計学関連科目を専攻した大学または3年制専科学校の卒業生、あるいは会計の関連科目についての一層高度な予備テスト (screening examinations) に合格した者。
- ② 他のコースを専攻したが、上級会計学あるいは原価会計論 (advanced or cost accounting) を12単位以上取得し、かつ、4年以上5年まで企業あるいは政府の事務所で会計あるいは監査の業務に携った者。あるいは、2年以上の間、会計学あるいは監査論に関する科目を2科目以上教授した経験を有する者。
- ③ 上級公務員（「高級公務員」）として3年以上在職したもの。

以上の諸資格のいずれかを満たすものは、「考試院 (the Examination Yuan)」によって実施される口述試験あるいは記述試験のいずれかに合格することにより、公認会計士となることができる。

## (ii) 試験科目

「考試院」によって実施される公認会計士試験は、

- ① 普通試験（「普通考試」）
- ② 高等試験（「高等考試」）

より成る。難関とされているのが後者の試験である。<sup>9)</sup> その高等試験における主要な試験科目としては次のようなものがある。

三民主義、国語（「中文」）、会計学、原価会計（「成本会計」）、政府会計（官庁会計、Government Accounting）、監査（「監察」）、<sup>10)</sup> 企業管理、税法、商法、

などである。三民主義、国語（「中文」）、および政府会計が試験科目として折り込まれているのが特色といえる。つまり、三民主義は、台湾が国家として、つまり中華民国として運営される中心的理念であり、すべての事柄の基本とされていることより、試験の1科目としてとり入れられていると考えられる。国語（「中文」）は、学校教育の一つに北京標準語（マンドリン）

をとり入れているところから、それをさすものと推察される。<sup>11)</sup> また、政府会計であるが、台湾経済において、公営企業(非営利企業)がかなりの比重を占めていることから、それらに関係する公認会計士においても公営企業ならびに国・地方自治体の予算に対する能力が求められるのであろう。<sup>12)</sup> その他の科目については、内容の詳細なところまでは不明だが、科目名からは、我国の場合と大きな違いはないと考えられる。

### (3) 公認会計士の業務

公認会計士の活動地域であるが、経済部の許可がある場合を除いて、その公認会計士が資格および活動に関して登録した地域、つまり台北市、高雄市、および台北市・高雄市を除く台湾省の中のいずれかの地域と他の登録していない1地域の計2地域に活動地域が限定されている。<sup>13)</sup>

公認会計士の業務に関して、「会計士法(「会計師法」、the law governing the CPA)」の第14条は次のようにその業務を列挙している。つまり、

- ① 政府当局あるいは司法当局による指定 (assignment) あるいは顧客 (client) との契約 (engagement) に基づいて、計画設定、経営管理、監査、清算、検証、そして会計との関連で必要とされる資産評価に関する業務を行うこと。
- ② 財務報告書の審査(「審核」inspection)と証明(certification)に関する業務を行うこと。<sup>14)</sup>
- ③ 倒産(bankruptcy)における検査官(inspector)、清算人(liquidator)、管財人(receiver)としての業務、あるいは信託資産(fiduciary capacity)における指定遺言執行者としての業務を行うこと。
- ④ 課税に関する訴訟における代理人(agent)としての業務を行うこと。
- ⑤ 営利企業(business firms)あるいは商標(trademarks)の登記(registration)に関する訴訟、あるいはその他の登記に関する訴訟の代理人(agent)としての業務を行うこと。
- ⑥ 会計書類あるいは業務上の書類(accounting or business papers)を作成

する (prepare) こと。

台湾における公認会計士の業務に関して、大雄令純教授は次のように述べておられる。「会計士は会社法(「公司法」……筆者)および証券取引法(「証券交易法」……筆者)の定めに従い、財務諸表の監査および証明を行なうほか、他の依頼を受けて会計・財務・税務等に関する業務を行なう。台湾の会計士の業務は日本の公認会計士が行なう業務よりも広く、日本の税理士さらには弁護士の行なうべき業務の一部も含められている。」<sup>15)</sup>

①から⑥において列挙された「会計士法」による公認会計士の諸業務から、あるいは大雄教授の所説から、台湾の公認会計士の業務は、わが国のそれに比べてかなり広い範囲に亘っていることが判明する。だからこそ、公認会計士試験は難しい高いレベルのものであること、あるいは高いレベルでなければならないこともわかる。また、台湾の公認会計士の中には外国の監査法人と業務を提携している者も確かにある。<sup>16)</sup> こうした高いレベルにある台湾の公認会計士が今後さらに有効に機能することが望まれるが、会計士業務の国際化が求められる中であって他の国々の専門家社会 (professional societies) と、ほとんど接触をもたないのは残念なことである。特に、現在、企業活動の国際化に伴い、各国の会計基準の国際的なハーモニゼーション (international harmonisation)<sup>17)</sup> が論じられている状況において、各国の会計士団体は、グローバルに、あるいは地域ごとにグループを形成し、<sup>18)</sup> より調和のとれた会計基準・監査基準を求めて相互に検討しあい、国際的に機能できる会計士を育成しようとしている。台湾の公認会計士協会は国際的なグループに全く参加していないのであるが、こうした国際的な流れに、どのように対処していくかが、台湾の公認会計士協会に課せられた一つの課題といえるであろう。

## 2. 会計教育

台湾における会計教育は、学校制度に基づく通常教育 (regular educa-

tion) と、政府諸機関の後援により随時的に実施されるさまざまな会計セミナーを中心とした特別訓練 (special training) とに大きく分けられる。

### (1) 通常の会計教育

#### (i) 高等教育における会計教育

通常の教育制度における高等教育は、次のように四つに分類される。<sup>19)</sup>つまり、

- ① 大学での会計教育
- ② 3年制の「専科學校」での会計教育
- ③ 技術学院での会計教育
- ④ 大学院（「研究所」）での会計教育

である。本稿では、会計教育の中で特に重要な位置を占めている①および②の場合を中心に考察を進めることとする。

Enthoven は、台湾の大学における会計学教育を検討するため具体的に次のような七つの大学を対象に、学科の設置状況について調査を行った。<sup>20)</sup>

- (1) 台湾大学 (The National Taiwan Univ.) ……会計学科 (「会計学系」、  
Division of Accountancy) ・商学部 (「商科」または「商学院」、  
Department of Business Administration)
- (2) 政治大学 (The National Chengchi Univ.) ……会計学科 (Department of  
Accountancy)
- (3) 中興大学 (The National Chung Hsing Univ.) ……会計・統計学科  
(Department of Accountancy and Statistics)
- (4) 成功大学 (The Provincial Cheng Kung Univ.) ……会計・統計学科  
(Department of Accountancy and Statistics)
- (5) 逢甲大学 (The Feng Chia Univ.) ……会計学科 (Department of Account-  
ancy)

- (6) 東呉大学 (The Soochow Univ.) ……会計学科 (Department of Accountancy)
- (7) 淡江大学 (The Tankang Univ.) ……会計学科 (Department of Accountancy)

(1)～(4)が国公立大学であり、(5)～(7)が私立大学である。<sup>21)</sup>

この調査の結果、Enthoven は、台湾における学科の設置状況での際立った特徴として、会計(学)と統計(学)との連繫化をあげている。<sup>22)</sup> こうした現象に対し、次のような説明が考えられる。つまり、

- ① 公営企業を多く有している政府においては、その公営企業の円滑な経営管理にあたるうえからも、政府主導型の会計、すなわち、国家的な諸統計あるいは国家予算との関係を十分に考慮した会計が必要であり、その必要性を満たす上からも会計(学)と統計(学)との相互の結びつきが重要とされるからである。また、後に検討するように大学のカリキュラムにおいても、政府会計(公認会計士の試験科目にもなっている)や国民所得会計が設けられたり、資料処理 (Data Processing) 等コンピュータ関係の科目を設けて、コンピュータの使用による会計学の学習に力を入れているのも、こうした方向性を具体的に示すものと考えることができる。
- ② 会計(学)および統計(学)の学問的未成熟さ故に、同様に数学を取り扱うという理由から、同一分野として取り扱うことが有用とされる。

## (II) 大学におけるカリキュラム・教員・テキスト

学部あるいは学科におけるカリキュラムは、教育部 (the Ministry of Education、日本の文部省にあたる) によって規定されている。商業および管理系統に属するものは、1年間ないし2年間会計学関係の諸科目を履修する規定になっている。大学3年次および4年次における会計学関係の共通選択科目には次のものがある。<sup>23)</sup> [注。( ) 内の数字は単位数を示す。]

オペレーションズ・リサーチ(3)、管理会計論(3)、所得税務会計論(3)、会計問題(2)、コントローラシップ(2)、予算統制論(2)、資料処理(3)、銀行会

計論(3)、国民所得会計論(2)、鉄道会計論(2)、運送会計論(2)、公営事業会計論(2)、会計学文献講読(2)。

以上より、かなり広い領域を網羅して科目が設置されていることがわかる。これは、単に企業会計を対象としているのではなく、国家的視野から有機的に機能する会計の修得が望まれている一つの現れと考えることができるであろう。また、上記7大学における会計学担当教員の教育状況およびテキスト・参考書に関する統計調査の結果は次のようになっている。<sup>24)</sup>

#### 台湾における7大学の会計学担当教員の教育状況

アメリカの大学で最終的に教育を受けた者	10
英 国の大学	1
日 本の大学	1
台 湾の大学	21
合 計	33 (名)

#### 台湾における7大学で使用されているテキストと参考書

科 目	テ キ ス ト		参 考 書	
	アメリカ	台 湾	アメリカ	台 湾
会 計 学 I	7	—	2	2
会 計 学 II	6	1	4	—
会 計 学 III	6	1	3	1
原 価 会 計 (「成本会計」)	3	4	4	3
監 査 論 (「審 計 学」)	7	—	5	4

以上の調査結果により、アメリカで教育を受けた会計学担当教員が約30%を占めていること、<sup>25)</sup> また、使用されているテキストおよび参考書の大半はアメリカのものであることが判明する。<sup>26)</sup> すなわち、台湾における会計教育は、かなりアメリカの影響を受けている、あるいはアメリカ的に行われていると考えられるのである。



今後でも会計学のアメリカ化傾向はさらに助長するものと予想されうる。つまり、目下進行中の経済発展の加速化によって、貿易量の拡大等を通してアメリカとの経済上の連繋は強まると考えられるが、その一つの反映として、会計学のアメリカ化が助長されると考えられるのである。また、海外の留学先として、圧倒的にアメリカが選ばれていることも、<sup>27)</sup> 会計学ならびに会計教育のアメリカ化という傾向を容易に受け入れる素地が国内的にもあると考えられるのである。

### (Ⅲ) 「専科学校」におけるカリキュラム・教員・テキスト

「専科学校」は、学問的というより寧ろ実務的な色彩が強いが、専門職として会計を修得しようという意志のある学生を対象として、高度な技術的訓練を行っている。<sup>28)</sup> 「専科学校」の講義科目は、学校ごとにかなりの違いを見せているが、一般には次のような科目が含まれている。

第1学年……経済学概論、商用数学 (business mathematics)、統計学、  
会計学Ⅰ (入門)、算盤。

第2学年……会計学Ⅱ (中級)、銀行会計論、商事法、貨幣銀行 (money and banking)、経営組織管理論、公共財務論 (public finance)、商業英語、企業財務論。

第3学年……会計学Ⅲ (上級)、監査論 (「審計学」)、原価会計論 (「成本会計」)、税務会計論、政府会計論、財務諸表分析、会計実務。

以上のように、大学と「専科学校」との科目上の違いはほとんどないが、各々の科目の内容については同一ではない。つまり、「専科学校」での講義内容は、その学校制度の性格上、実務面に重点がおかれたものとなっているのである。

大学の場合と同様に行われた会計学担当教員の教育状況およびテキスト・参考書に関する統計調査の結果は次のようになっている。

## 台湾における4「専科学校」の会計学担当教員の教育状況

アメリカの大学で最終的に教育を受けた者	10
台湾の大学	20
合 計	30 (名)

## 台湾における4「専科学校」で使用されているテキストと参考書

科 目	テ キ ス ト		参 考 書	
	アメリカ	台 湾	アメリカ	台 湾
会 計 学 I	2	2	—	2
会 計 学 II	1	3	—	—
会 計 学 III	2	2	—	2
原 価 会 計 (「成 本 会 計」)	1	3	—	—
監 査 論 (「審 計 学」)	—	4	—	—

以上の調査結果より、大学の場合と同様にアメリカの影響がかなり強いことが判明するが、こうした傾向の原因についても大学における場合とほぼ同様と考えられる。

また、学生数については、大学および「専科学校」とも、過去数年間大きな伸びを示しているが、<sup>29)</sup> 経済発展に伴って、社会における会計学専攻学生の需要が拡大しており、その反映と考えることができる。

## (2) 特別訓練による会計教育

過去数年間に亘って、政府諸機関の後援によって多くの会計セミナーが開催されている。これらのセミナーの目的として、次のものがあげられている。つまり、

- ① 政府諸機関と公営企業に従事する幹部会計担当者の仕事能率を改善すること。

- ② 統一的会計制度を公式的なものにすること。
- ③ 健全な会計のためにその障害となるすべてのものをとり除く努力をすること。

以上のセミナーの目的は、公営企業の幹部会計担当者に高度な会計上の訓練を受けさせることと、新たに公布された製造業・鉱業・電力会社のための統一的会計制度 (Uniform Accounting System for Manufacturing, Mining, and Power Enterprises) およびその制度の実施に際して生ずるであろう障害を克服するための方法と手段を研究することであるとされる。

この他に、実務的要求をみたすため、その裏づけとなる理論的な検討に焦点をおいているセミナー、会計学専攻の大学・専科学校の卒業生および公共組織の中間管理職の地位にある会計担当者の訓練を中心としたセミナー、公営企業で必要とされる会計実務の指導を中心としたセミナー等もある。これらのセミナーにおいては、具体的には次のように指導あるいは運営されている。

- ① 下級の会計担当者の知識の改善を通して、それら会計担当者の専門職としての水準を引き上げる方向へもっていくという観点から、一般会計、企業予算、原価会計に従事している公営企業の会計担当者の中から選抜して特別な訓練を提供すること。
- ② 公共企業が必要としている数種の会計職のタイプに従って、(1)一般会計(商業会計)、(2)企業予算、(3)原価会計の三つのコースを運営すること。また、これらのコースに対しては、有能なる講師が招かれている。
- ③ 既存の規則および制度、公営企業の経営管理の実務における必要性、および現代の会計理論という三つの要素を加味して、上記②における3コースの教材を編集すること。これらの教材は、特定化された3領域それぞれにおいて、訓練プログラムが会計担当者の説明のためのマニュアルとして完成したのち、実務において使用されることになる。

以上検討してきた特別訓練セミナーは、特別な必要性を満たすために開

かれている。つまり、これらのセミナーは会計実務を改善するという観点から運営されており、業務訓練の性格を帯びたものとなっている。一般的には、これらセミナーによる成果は満足すべきものと考えられている。

### 3. ま と め

台湾経済は、戦後の混乱期からいくつかの過程を経て、今日のような発展を遂げるに至ったが、その主要な要因としては、次の二つがあげられる。<sup>30)</sup>

- (1) 1951～1965年末までの15年間に亘るアメリカの援助
- (2) 1953～1975年までの6次におよぶ経済建設4か年計画の実施

以上の要因等を背景とした台湾の工業化<sup>31)</sup>は、あらゆる制度面でその遅れを露呈することとなった。そうした遅れた制度の1つに、公認会計士制度があった。本稿では、まず、公認会計士制度が遅れたとされる原因・理由から考察をはじめている。そして今日、今後の更なる経済発展に際して、一層公認会計士が不足すると予想されることから、何如にして多くの有望な公認会計士を生み出すかが一つの焦点となっている。その対策として考えられるのが、公認会計士業務の整備、公認会計士試験制度の改善、証券市場の健全化等である。そしてこれらの諸改善をより確かなものとして支えるのが会計教育であるといえる。

台湾における公認会計士制度および会計教育制度に関する諸問題とその改善については、次のように要約されるであろう。

- ① 台湾国内にいくつか存在する会計士協会は、密接に協力・調整し合い、統一のとれた公認会計士協会としての強化を図ることが必要である。健全で強力な公認会計士協会になることによって、会計基準の設定、倫理規定の制定、公認会計士試験制度への協力あるいは実施、会計上の調査、出版、会計教育への提言や協力等が可能となるのである。
- ② 公認会計士協会は、積極的に各種委員会を設定し、研究会を催したり

研究論文を発表し、会計教育の上級部分および実務への応用部分を担う必要がある。

- ③ 大規模同族企業および公営企業の作成する財務諸表に対する監査の必要性を強く認識することが望まれる。
- ④ 企業活動の国際化に伴い、会計基準・監査基準の国際的調和化（ハーモニゼーション）が、各国において強く認識されているが、台湾の公認会計士団体も、出来るだけそうした国際的な動向を早く把握し対応できるように、他の地域の職業会計士団体（特に環太平洋の地域、さらにはグローバルな地域を対象とする職業会計士団体）と密接に交流する必要がある。
- ⑤ 増大する公認会計士の需要に対し、現在の厳しい試験合格のための条件を緩め、そのかわりに公認会計士資格取得前の経験を加味するというような策を構ずることなどにより、その需要に対処する。
- ⑥ 公認会計士試験および公認会計士の業務範囲を、地域的に限定するのではなく、全国的な基盤の上にたつようにする。
- ⑦ より多くの学生が公認会計士試験に合格できるような、あるいは、一般社会人に対してより高い会計の知識や技術が修得できるような、会計の訓練用プログラムが開発されることが望まれる。
- ⑧ 会計教育制度は通常の学校教育制度における4種類の制度と多くの特別訓練のためのプログラムに分けられる。このような制度に対し、現状では不十分な報酬と不十分な研究機関のために、専門家ならびに高度な訓練を受けた人々の諸外国や商工業界への流出が結果として生じている。<sup>32)</sup>そして、これらのことが教育の諸機関におけるすべての段階での教育能力に重大なる不足を生み出している。さらにそのような不足の重大性は学校と学生の増加によって助長されているのである。したがって、報酬その他あらゆる面において、人材流出の起きないような状況をつくり出すことが必要となる。

- ⑨ 教員の不足は、(1)非常勤講師の急速なる増加、(2)教員に対する教育負担の重圧化、という二つの問題を生み出している。こうした状況は会計学担当教員のあらゆる面における順調な養成を妨げていると考えられる。したがって、教員増加の対策や教員の再教育<sup>33)</sup>について早急に検討される必要がある。
- ⑩ アメリカを中心に海外で学んできた教員が、今後もかなりの割合を占めることにより、また、テキストや参考書もアメリカのものが多く用いられることにより、台湾における会計教育は、一層アメリカ化の傾向を増すものと考えられるが、こうした傾向は、一概にマイナスというより寧ろ、台湾の会計制度あるいは会計教育の発展にとってプラスのための大きなインパクトとなるであろうと考えられる。したがってアメリカ会計(学)を単に盲目的にとり入れるというのではなく、台湾の国状に適合する形でとり入れられることが望まれる。

注1) 本稿は、Adolf J.H. Enthoven, *Accountancy Systems in Third World Economics* (North-Holland Publishing Company, 1977) Chapter 31 pp. 332-339 に 内容の多くを負っている。

- 2) 「1971年7月現在で、台湾に於ては257名の公認会計士(「合格會計師」……筆者)が活動している(大雄令純稿「台湾の企業会計制度(I)——日本との比較——」『アカデミア(経済経営編 47)』(南山大学)昭和50年6月、201頁。)がその後、年約300名の受験者中、合格者がほんの5名程度とされるところから (Adolf J.H. Enthoven, *op. cit.*, p. 332.)、公認会計士の数が急増加するとは考えられず、現時点では約300名ぐらいとされる。

- 3) *Ibid.*, p. 334.

尚、中国および台湾の会計士制度の歴史については次のように述べられている。つまり、

## 公認会計士制度と会計教育

「元来中国の会計士制度は、1918年（民国7年）12月の中華民国農商部が会計士に関する規則を定めたことに始まる。しかし今日の台湾における会計士制度は、1945年（民国34年）6月30日国民政府が公布し同日施行された『会計士法』にもとづく。」（大雄令純稿「前掲稿」201頁。）

さらに公認会計士（「合格會計師」）の制度の設置については、台湾が証券取引市場を正式なものとして設立しようとした際に、1960年（民国49年）アメリカから顧問として台湾に招かれた George M. Ferris による報告書（「臺灣建立證券交易所研究報告」）の中の1項目として、公認会計士制度を設けることが唱われている事実を見出すことができる。1960年（民国49年）9月、証券市場設立研究小委員会（「建立證券市場研究小組」……政府関係各部署、銀行などからの専門家により構成）の報告と上記 Ferris 報告との二つの提議をもとに、証券取引委員会（「經濟部證券管理委員會」）が設置されるに至った。その設置に伴い、1961年（民国50年）の6月、「證券交易法」が制定されるまでの暫定的な措置として、証券管理規則（「證券商管理辦法」）が制定・公布されたが、その内容の一つに、公認会計士および専門家による監査証明（「審査簽證」）制度の設定がある。その後、次々と証券関係の諸制度を整備するための法令が公布・施行され、1962年（民国51年）の2月、証券取引所（「証券交易所股份有限公司」）の開業をみるに至った。（水越 潔稿「台湾『證券交易法』に関する覚書（1）」『経営論集』〈明治大学経営研究所〉第26巻第1号 昭和54年3月、75—80頁。）

- 4) 台湾の会社法（「公司法」）については、例えば次のような文献を参照。  
 水越 潔稿「台湾『新公司法』に関する覚書（一）——股分と公司債——」『経営論集』〈明治大学経営学研究所〉第20巻第1号、昭和47年7月、1—24頁。  
 同稿「台湾『新公司法』に関する覚書（二）——会社の計算——」『経営論集』第23巻第1号、昭和50年9月、1—17頁。同稿「台湾『新公司法』に関する覚書（三）——新株発行について——」『経営論集』第23巻第4号、昭和51年3月、1—30頁。同稿「台湾『新公司法』に関する覚書（四）——公司債に

ついて——』『経営論集』第24巻第1号、昭和51年9月、1-37頁。

- 5) 台湾の「商業会計法」については、例えば次のような文献を参照。水越 潔稿「台湾『商業会計法』についての覚書(一)——『公司法』第228条との関連——』『経営論集』〈明治大学経営研究所〉第25巻第1・2号、昭和52年11月、135-168頁。同稿「台湾『商業会計法』についての覚書(二)——固定資産を中心にして——』『経営論集』第25巻第3・4号、昭和53年3月、37-89頁。同稿「台湾『商業会計法』についての覚書(三)」「経営論集』第26巻第3号、昭和54年3月、37-67頁。
- 6) 「一般公認会計原則」は、会計士業務の指針として、台湾省および台北市の両会計士協会の会計問題評議委員会によって設定されている。(大雄令純稿「前掲稿」201頁。)尚、Enthovenはこの「一般公認会計原則」を“the accepted principles of accounting”としており、「一般」にあたる“generally”は訳出していない。Enthovenの見解からすれば、アメリカでいうG A A Pとは同質には看做しえないということから、アメリカ社会で極めて意味の深い“generally”を取付きなかったとも考えられる。
- 7) 大雄令純稿「同上稿」201頁。
- 8) Adolf J.H. Enthoven, *op. cit.*, pp.333-334。
- 9) 公認会計士試験は注2)でも触れたように極めて難関とされる試験であるが、そうした状況の一つの改善策として、商工業の会計担当者を主な対象者とした企業管理士試験(a Business Management Examination)があり、非常に注目されるところとなっている。合格水準は、その試験の趣旨および性格上、公認会計士試験のそれよりは緩やかなものとなっている。( *Ibid.*, p. 332.) 尚、我国のような税理士試験のようなものはない。
- 10) 監査(auditing)という用語に関して、水越教授は次のように述べておられる。『会計法』(『商業会計法』のこと……筆者)の第六章には『決算及審核』についての定めがある。この『審核』とは元來審査あるいは『審議』と



いう意味であり、時には『検査』の意味に用いられることもある。いわゆる『監査』に該当する用語は『監察』であるから、この『審査』は『監査』のことではない。」(水越 潔稿「台湾『商業会計法』に関する覚書(三)」56頁。)

- 11) 「商業会計法」第8条において、会計記録に使用すべき文字・文言は、中国文字・中文であるべき旨を定めていることから、「商業会計法」の適用対象企業の会計記録における記載は、台湾における標準語である北京標準語(マンダリン)が用いられることになる。したがって、業務を円滑にする上からも、台湾の公認会計士試験において国語(「中文」)を試験科目として加える意義は大きいといえる。また、外国企業の子会社においては、中国語と当該国の国語の2か国語を併用することになる。(Adolf J.H. Enthoven, *op.cit.*, p.333.) 尚、「商業会計法修正草案」第7条においても同様な規定が見出せる。(修正条文)「(文字記載)第七條 商業會計之記載、記帳數字適用阿拉伯字、文字記載應以中文爲之、其因事實上之需要、而須加註或併用外国文字、或當地適用文字者、仍以中国文字爲準。但使用機器處理者其機器處理部份不在此限。」『新公司雜誌』第廿三、廿四期、中華民國七十一年(1982年)十月廿五日、29頁。
- 12) 政府会計の内容については、例えば、淡江大学のカリキュラムにおける Government Accounting では、次のように説明されている。「理論的には、このコースは、政府の一般的考え方を、資金の調達および予算の編成理論と原理に導入することから始まる。実務的には、このコースは、わが国政府によって採用される予算体系の中の収集と検証プロセスを教授する。」〔Tankang University, *Tankang University Bulletin — Announcing Programs for 1981-1983 —* (Taipei : Tankang University, 1981)p.374〕
- 13) 台湾における公認会計士協会は四つある。つまり国家レベルの「華民国会計士協会」、特別区になっている台北市の「台北市会計士協会」と高雄市の「高雄市会計士協会」、および台北市・高雄市以外の地域の「台湾省

会計士協会」である。どの会計士も「中華民国会計士協会」と他のいずれか一つの会計士協会の二つの会計士協会に登録することになる。活動地域については、台北市と高雄市の2地域を同時に活動することは原則として認められおらず、台北市と（台北市・高雄市以外の）台湾省、あるいは高雄市と（台北市・高雄市以外の）台湾省の2地域を活動地域としている。

- 14) 例えば、「証券交易法」の第30条（目論見書つまり「公開説明書」の添付を求めている。）第2項の定めによって制定された「公司募集、發行有價証券編製「公開説明書」應行記載事項」の第2条に「公開説明書」に記載すべき事項が列挙されているが、その1項目として財務状況についての項目があり、さらにその中の細目の一つとして、最近年度の会計士（「会計師」）の会計監査（「査張」）報告書があげられている。（水越 潔稿「台湾『証券交易法』に関する覚書（二）」14－20頁。）

- 15) 大雄令純稿「前掲稿」201頁。

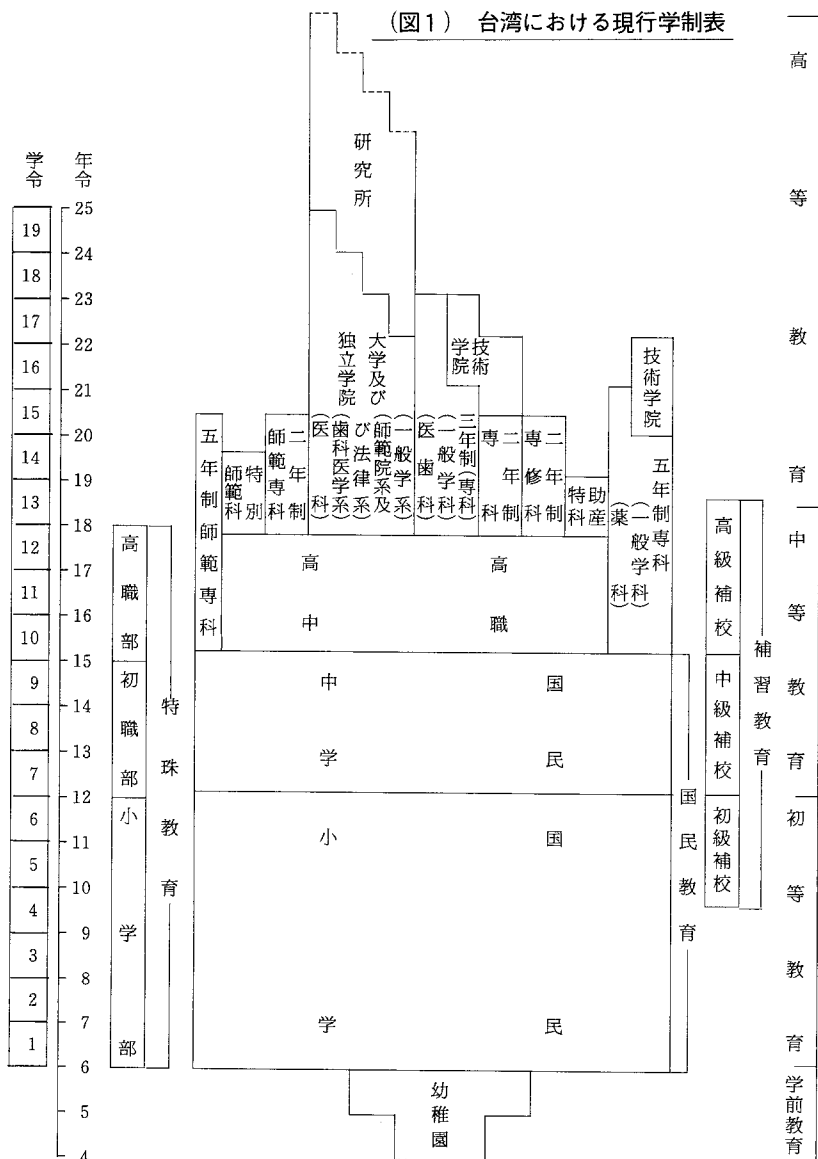
- 16) 大雄令純稿「同上稿」201頁。

- 17) 拙稿「国際会計基準のハーモニゼーションと設定主体についての分析」『経営論集』（亜細亜大学）第17巻第2号、昭和57年3月、19－47頁。

- 18) グローバルな地域を対象とする職業会計士団体に、国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee, IASC)、会計士国際連合 (International Federation of Accountants, IFAC) があり、アジア地域を対象とする職業会計士団体に、アジア太平洋会計士同盟 (Confederation of Asian and Pacific Accountants, CAPA)、アセアン会計士連盟 (ASEAN Federation of Accountants) があるが、いずれの団体にも台湾の会計士協会は属していない。各職業会計士団体の構成国の詳細については次のような文献を参照。United Nations, Economic and Social Council, Commission on Transnational Corporations, Ad Hoc Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting, *Organization of Work* (New York :

United Nations, 1982 )pp.90-96. 兼子春三著『多国籍企業を廻る国際会計規制の道——国際連合の動向を中心に——』（高千穂商科大学経営研究所、昭和53年）59-64頁。拙稿「前掲稿」43-47頁。

- 19) 台湾において大学という場合、三つ以上の「学院」（日本の学部にあたる）をもつものをいい、この条件に合わないものを「独立学院」（日本の単科大学にあたる）といている。医学部（『医学院』）の6年を除き、一般の学部の修学年数は4年である。（したがって、台湾で大学といえば総合大学をさすことになる。また、学科のことを「学系」という。例えば、会計学科のことは「会計学系」という。「専科学校」は、中学卒業後入学する5年制のものと、高校卒業後入学する3年制のものがある。5年制の「専科学校」の場合では、後半の2年間は、日本の短期大学にあたるが、3年制のものに対しては一般に該当するものは見出せない。したがって本文中では短大とはせず、すべて「専科学校」として記述することとした。「専科学校」卒業生でさらに高度な教育を受けたい学生に対しては、1974年に設けられた2か年の再研修制度を中心とした「技術学院」がある。「研究所」は日本の大学院にあたるものであり、修士課程は学士の資格を有する者、博士課程は修士の資格を有する者を対象とし、修学年数はいずれも2年以上としている。〔台湾研究所編『台湾総覧（1983年度）』第12号（台湾研究所、昭和58年）150-153頁。〕尚、台湾における現行学制については（図1）を参照。



(出典) 台湾研究所編『台湾総覧 (1983年)』第12号 (台湾研究所, 昭和58年) 153頁。

- 20) Adolf J. H. Enthoven. *op., cit.*, p. 335.
- 21) 大学および大学院における会計学科の設置状況について、尤 士卿教授によれば次のようになる。「会計学科の設けられている公立大学は、台湾大学・政治大学・成功大学及び中興大学で、私立大学には、輔仁・淡江・東呉・東海・逢甲・文化など合計10ヵ所あり、在学人数は3千8百余人であります。会計学科の大学院があるのは、台湾大学・政治大学及び東呉大学で、在学人数は140余であります。」(尤 士卿稿「中国の会計教育」『経営学研究論集』〈亜細亜大学大学院〉第4号、昭和55年2月、161頁。)

- 22) Adolf J. H. Enthoven, *op., cit.*, p. 335.

尚、本稿の一次資料として淡江大学の英文の案内書 *Tankang University Bulletin — Announcing Programs for 1981 — 1983 —* を用いているが、それによると淡江大学の経営・商学関係の学部・学科の設置状況は次のようになっている。

College of Business

- Banking
- Insurance
- International Trade
- Cooperative Economics

College of Management

- Business Administration
- Accounting
- Statistics

すなわち、淡江大学においても、Enthoven の指摘するように、一つの学部の中に会計学科と統計学科が在存していることがわかる。

- 23) 淡江大学の会計学科(屋間部)における会計学関係の科目として次のような科目が設けられている。

1 学年……会計学Ⅰ。

2 学年……統計学Ⅰ、貨幣銀行、銀行会計論、経営管理論、会計学Ⅱ。

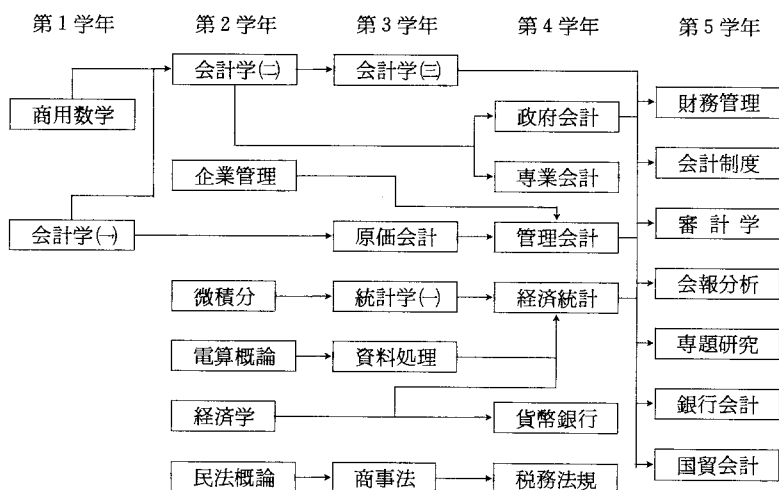
3 学年……会計問題、原価会計Ⅰ、税法、会計学Ⅲ、資料処理、政府会計論、財務諸表分析、会計計量手法、財務管理論。

4 学年……国際貿易、監査論、会計制度論、公認会計士と会計問題、  
経営意思決定会計論、税特殊問題。

(Tankang University, *op.*, *cit.* pp. 371 – 376.)

また、淡江大学の会計学科（夜間部）における会計学関係の諸科目を、  
尤 士卿教授は（図 2）のように体系化されている。

（図 2） 淡江夜間部会計学科科目遂行系統図



（出典）尤 士卿稿「中国の会計教育」『経営学研究論集』第 4 号 昭和55年 2 月，162頁。

「この図表は会計学を主体にしたもので、即ち、第 1 学年から第 3 学年  
までずっと会計学を教え、3 年目に原価会計、4 年目に管理会計、5 年  
目に監査会計を授業し、系統的に体系化されているのであります。」（尤  
士卿稿「前掲稿」161頁。）

24) Adolf J. H. Enthoven, *op.*, *cit.* pp. 335 – 336.

25) 例えば、淡江大会計学科における会計学担当教員については次のよ  
うになっている。

## 公認会計士制度と会計教育

アメリカの大学で最終的に教育を受けた者…………… 1		
日 本 の 大 学	〃	…………… 1
台 湾 の 大 学	〃	…………… <u>12*</u>
合 計		<u>14(名)</u>

※このうち、淡江大学出身者は8名。

- 26) 今回の現地調査において淡江大学を訪問した折、大学図書館も見学させていただいたが、概して古い文献が多く、新しいものについては比較的外国の書籍、とくに英文で書かれているものが目についた。本文における調査結果のように、やはり、テキスト等もアメリカのものが多いらしく、例えば、管理会計論の講義には、Charles, T. Horngren の Management Accounting の書物が用いられているとのことであった。

会計学関係の書籍の出版の現状について、尤教授は次のように述べておられる。つまり、「中国に於る会計学の関係出版物は、著作・翻訳ともに日本のように発達しておりません。発達の妨げになった原因の1つは、限りある市場にあるようです。教科書として採用されない本は、大量に出版できないし、無理に出版すれば損をするのが現状であります。もう1つの原因は、中国教師の相互軽視の悪習によるもので、自分に著作がない場合、60パーセント以上は外国の英語のテキストを採用するため、その中国語の翻訳は飛ぶように売れ行きがよく、たまには、1冊の外国書物に6～7種もの翻訳本が出ることもあります。もちろん授業用のテキスト以外の翻訳本は微々たるもので、概して外国の新書が出版されれば、その精義を取り、機関誌又は月刊誌などに掲載されるのが常であります。」(尤 士卿稿「前掲稿」、162頁。)台北市内の書店もいくつか廻ったが、尤教授が指摘されているように確かに、翻訳本が多く見受けられたし、また、例えば、Adolph Matz 教授の *Cost Accounting — Planning and Control* ——などについては数種の翻訳本が出版されていた。

また、会計学関係の雑誌・紀要には次のようなものがある。

- (1) 実務中心型……『税務旬刊』・『主計月報』（行政院主計処発行）、『現代審計』（審計郡同人発行）、『会計人』（台北市会計士公会発行）等。
- (2) 理論中心型……『会計研究』（政治大学季刊誌）、『会計学報』（東呉大学季刊誌）、『淡江学報』・『会系刊』・『会計專題研究』・『淡江会統』（淡江大学機関誌）等。

（尤 士卿稿「同上稿」、163頁。）

27) 台湾における海外への留学と海外からの留学についての状況は次のようになっている。（1982年度の場合）

- (1)海外への留学（5,925名） ①アメリカ 5,572、②日本 118、③西ドイツ 65、④フランス 42、⑤タイ 34、⑥英国 21、など。
- (2)海外からの留学（3,304名） ①韓国 848、②アメリカ 725、③日本 524、④インドネシア 218、⑤西ドイツ 155、⑥フランス 142、⑦タイ 118、など。

（台湾研究所編『前掲書』、151頁。）

28) 現在、台湾には、商業および管理関係の「専科学校」が12あり、それぞれ会計科あるいは会計統計科が設けられている。ここでは専門会計人の育成に重点がおかれている。（尤 士卿稿「前掲稿」、160頁。）

29) 1982年度の各学校数、教職員数、学生数、および就学率は（図3）のようになっている。



(図3) 学校・教職員数・学生数・就進学率に関する表

	学 校 数	教 職 員 数	学 生 数	就 進 学 率
小 学 校	2,457	71,970	2,226,699	就 99.79% 進 98.60%
初 中	661	52,156	1,082,358	73.28
高 中 ( 職 )	377	35,068	581,273	81.00
特 別 補 習	382	6,134	265,139	
大 専	105	27,774	375,696	

(出典) 台湾研究所編『前掲書』151頁。

上記の時点よりやや古いと考えられるが、尤教授は次のように示されている。

(1)大学における会計学科の学生の在籍数 …………… 3,800余名

(会計学科の設けられている10大学における合計)

(2)大学院における会計学科の学生の在籍数 …………… 140余名

(台湾大学・政治大学・東呉大学)

(3)商業・管理関係の「専科学校」の学生の在籍数 …………… 40,700余名

(12の「専科学校」)

(尤 士卿稿「同上稿」、160-161頁。)

30) 石 南国稿「韓国・台湾の工業化と日本の対応」『世界経済評論』、昭和55年3月、45頁。

31) 台湾のこうした工業化への傾斜あるいは発展は、例えば、次の(図4)の主要輸出品目の構成の変化からも推察することができる。

(図4) 台湾の主要輸出品目の構成

(単位: %)

区 分	1953	1955	1960	1965	1970	1973
総 輸 出	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
農 産 物						
米	10.6	23.3	3.1	9.1	0.1	0.3
バ ナ	2.4	3.1	3.7	10.8	2.2	0.7
加 工 農 産 物						
砂 糖	67.2	49.9	44.0	13.1	3.2	2.1
茶	5.3	4.1	3.7	2.0	0.9	0.4
パイナップル(缶)	1.9	4.2	4.8	3.8	1.4	0.4
きのこ(缶)	—	—	—	4.3	2.2	1.1
アスパラガス(缶)	—	—	—	2.3	2.3	1.2
工 業 製 品						
合 板	—	0.1	1.5	5.9	5.5	5.2
織 物	0.1	0.9	11.9	10.3	13.8	10.7
セ メ ン ト	0.7	—	0.7	1.9	0.7	0.2
衣 類 ・ く つ	0.8	1.4	2.6	4.9	16.8	19.6
プラスチック製品	—	—	—	2.6	5.1	6.0
電 気 機 器	—	—	—	0.4	12.4	17.6
そ の 他	11.0	12.7	24.3	28.6	33.4	34.5

(出所) Kuo-shu Lian and Ching-ing Hon Liang, "Experts and Employment in Taiwan," The Institute of Economics, Academia Sinica, Conference on Population and Economic Development in Taiwan, Taipei, Dec. 29, 1975-Jan. 2, 1976, p. 199.

(出典) 石 南国稿「同上稿」50頁より再引用。

32) 特に、有能なる人材の留学による海外流出の問題は「人材外流」問題として、各方面で真剣にその対策が考えられている。過去21年間の「人材外流」についての実数は(図5)のようになる。

こうした状況に対し、例えば、行政院研究考核委員会の魏鏞主任委員は1983年3月、次のように発表している。つまり、「30年来、教育部と青年輔導委員会の輔導で帰国した留学生は僅か8,363人で、出国許可者の12.32%にしか過ぎない。出国者の増加は国内進修条件がよくないと、帰国人材の不満の主因は収入が余りに低過ぎるためである。」(台湾研究所編『前掲書』、151頁。)

また、「この『人材外流』について、行政院青年輔導委員会が1981年に完

## 公認会計士制度と会計教育

(図5) 台湾における「人材外流」の状況  
(単位：人)

学年度	出 国	帰 国	帰国率 (%)
1962	1,883	63	3.44
1963	2,125	95	4.47
1964	2,514	96	3.82
1965	2,339	120	5.13
1966	2,189	136	6.21
1967	2,472	153	6.19
1968	2,711	184	6.79
1969	3,444	226	6.56
1970	2,056	407	19.80
1971	2,558	320	12.51
1972	2,149	335	16.52
1973	1,996	455	23.14
1974	2,285	486	21.27
1975	2,301	569	24.73
1976	3,641	772	19.83
1977	3,852	624	16.20
1978	4,756	580	12.20
1979	5,801	478	8.24
1980	5,933	640	10.78
1981	5,363	937	17.47
1982	5,925	1,106	18.67
合 計	68,293	8,782	12.85

(出典) 台湾研究所編『前掲書』152頁。

成した『20年来我国留学教育的研究』報告によれば、20年間に教育部の許可を得て外国に留学した者は5万2,613人、これに対して帰国した者は僅か6,200人、つまり14%に過ぎないし、1年平均の留学出国生は2,630人で、男性64%、女性36%となっている。」(台湾研究所編『同上書』、151頁。)

「留学先では、最近5年間の科学技術系の出国者は米国が94.6%とほとんどを占めたが、一方の帰国者は正反対に米国が最も少なく10%以下である。」(台湾研究所編『同上書』、151頁。)

以上の「人材外流」の原因としては、次のようなことが考えられている。

つまり、

- (1) 台湾の学術水準が必ずしも大学ならびに「専科學校」の卒業生の満足するほど高くない。これに対して、留学先国においては、一般に水準が高く、研究機関も数多くあり、研究経費もかなり潤沢に支給される。
- (2) 国内での待遇が薄く、人事問題にも魅力がない。
- (3) 一部には台湾の将来に過度の懸念を抱いている。

(台湾研究所編『同上書』、151頁。)

33) 例えば、韓国においても、大学の会計学および経営学関係科目担当教員の再教育が問題となっていたが、世界銀行による特別経営学教育プログラム等の導入や、アメリカの大学への派遣等により、その改善が図られている。山口年一・夏目重美・笠井賢治・大島正克稿「韓国における制度会計と会計教育の現状」『経営論集』〈亜細亜大学〉第19巻第1号、昭和58年9月、215－216頁。

〔付記〕今回の現地調査において淡江大学を訪問したが、その折、淡江大学教授・会計学科長（會計學系系主任）の蔡 信夫 (Tsai, Hsin-fu) 先生にお会いでき、台湾における会計(学)の現状等について有益な説明あるいは助言を戴いた。また、張 美玉女史（本学大学院経営学研究科博士後期課程在籍）や楊 博明君（本学経営学部在籍）をはじめ幾人かの台湾からの留学生の方々より、台湾の社会制度・学校制度・公認会計士制度等に関しての有益なコメントを戴いた。さらに、亜細亜大学留学生センター所蔵の貴重な資料も複写させて戴いた。この場を借りて深謝の意を表する次第である。